



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ELEANOR SHARPSTON
της 7ης Φεβρουαρίου 2013¹

Υπόθεση C-6/12

P Oy

[αίτηση του Korkein hallinto-oikeus (Φινλανδία) για την έκδοση προδικαστικής απόφασης]

«Κρατικές ενισχύσεις — Φορολογικά πλεονεκτήματα — Υφιστάμενη ή νέα ενίσχυση —
Σχετικό σύστημα ελέγχου και διαδικαστικοί κανόνες»

1. Το Δικαστήριο έχει εξετάσει σε διάφορες υποθέσεις αν ορισμένα εθνικά φορολογικά μέτρα εμπίπτουν στην επιβαλλόμενη από το δίκαιο της Ένωσης απαγόρευση των κρατικών ενισχύσεων². Στην υπό κρίση υπόθεση, το Korkein hallinto-oikeus (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της Φινλανδίας) ζητεί να διευκρινιστεί αν οι εθνικοί κανόνες που ρυθμίζουν τη δυνατότητα των εταιριών να μεταφέρουν και να συμψηφίζουν τις ζημίες που υπέστησαν σε συγκεκριμένα οικονομικά έτη με κέρδη που προκύπτουν σε επόμενα έτη έχουν επιλεκτικό χαρακτήρα υπό την έννοια των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων³.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2001, C-143/99, *Adria-Wien Pipeline* και *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (Συλλογή 2001, σ. I-8365), της 17ης Ιουνίου 1999, C-295/97, *Piaggio* (Συλλογή 2001, σ. I-3735), και της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, C-78/08 έως C-80/08, *Paint Graphos* κ.λπ. (Συλλογή 2011, σ. I-7611).

3 — Βλ. κατωτέρω σημείο 3 και υποσημείωση 4.

Η νομοθεσία της Ένωσης

Συστήματα για τον έλεγχο των ενισχύσεων που χορηγούν τα κράτη μέλη

Οι διατάξεις της Συνθήκης

2. Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο β', ΣΛΕΕ, στις αρμοδιότητες της Ένωσης περιλαμβάνεται η θέσπιση των κανόνων ανταγωνισμού που είναι αναγκαίοι για τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ορίζει ότι οι ενισχύσεις οι οποίες χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και οι οποίες νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχείρισεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών⁴.

3. Προκειμένου να διασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα της απαγορεύσεως αυτής, το άρθρο 108 ΣΛΕΕ επιβάλλει στη μεν Επιτροπή να ελέγχει τις ενισχύσεις, στα δε κράτη μέλη να συνεργάζονται με την Επιτροπή όταν αυτή εκτελεί τα καθήκοντά της. Εφόσον η Επιτροπή κρίνει ότι η υφιστάμενη ενίσχυση που χορηγήθηκε από ορισμένο κράτος ή με κρατικούς πόρους δεν είναι συμβατή με την εσωτερική αγορά, οφείλει να κινήσει τη διαδικασία του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ. Στην περίπτωση που τα κράτη μέλη προτίθενται να χορηγήσουν νέες ενισχύσεις ή να τροποποιήσουν υφιστάμενες ενισχύσεις, υποχρεούνται να προβούν σε σχετική κοινοποίηση προς την Επιτροπή δυνάμει του άρθρου 108, παράγραφος 3. Κατόπιν της κοινοποιήσεως αυτής, η Επιτροπή κινεί τη διαδικασία του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ. Η τελευταία περίοδος του άρθρου 108, παράγραφος 3, απαγορεύει σαφέστατα στα κράτη μέλη να θέτουν σε εφαρμογή οποιοδήποτε σχεδιαζόμενο μέτρο μέχρι την περάτωση της διαδικασίας του άρθρου 108, παράγραφος 2, και την έκδοση αποφάσεως από την Επιτροπή⁵.

Ο κανονισμός 659/1999

4. Ο κανονισμός 659/1999⁶ κωδικοποιεί και αποσαφηνίζει τους διαδικαστικούς κανόνες στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων. Το άρθρο 1, στοιχείο α', του κανονισμού αυτού ορίζει ως «ενίσχυση» «κάθε μέτρο το οποίο πληροί όλα τα κριτήρια που καθορίζονται στο άρθρο [107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, πρώην άρθρο 92, παράγραφος 1, ΕΚ]». Το άρθρο 1, στοιχείο β', ορίζει τις κατηγορίες των «υφιστάμενων ενισχύσεων» στις οποίες περιλαμβάνονται:

- i) με την επιφύλαξη των άρθρων 144 [...] της πράξης προσχώρησης της Αυστρίας, της Φινλανδίας και της Σουηδίας⁷, όλες οι ενισχύσεις οι οποίες υφίσταντο πριν από την έναρξη ισχύος της Συνθήκης στο οικείο κράτος μέλος, δηλαδή καθεστώς ενισχύσεων και ατομικές ενισχύσεις που είχαν τεθεί σε εφαρμογή πριν, και εφαρμόζονται ακόμη έπειτα, από την έναρξη ισχύος της Συνθήκης,

4 — Οι προϋποθέσεις του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ είναι σωρευτικές και πρέπει να συντρέχουν στο σύνολό τους προκειμένου το μέτρο να μπορεί να συνιστά κρατική ενίσχυση (βλ. απόφαση της 22ας Ιουνίου 2006, C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής, Συλλογή 2006, σ. I-5479, σκέψη 84 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Το ζήτημα αν ένα κρατικό μέτρο ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής (δηλαδή, το ζήτημα αν έχει επιλεκτικό χαρακτήρα) εκτιμάται βάσει συγκρίσεως με άλλες επιχειρήσεις οι οποίες, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού που επιδιώκει το επίμαχο σύστημα, τελούν σε συγκρίσιμη νομική και πραγματική κατάσταση (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Forum 187, σκέψη 119 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Εφόσον συντρέχουν οι λόγοι που δικαιολογούν την εφαρμογή του άρθρου 107, παράγραφος 2 ή παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, τα μέτρα αυτά λογίζονται ως συμβατά με την εσωτερική αγορά και, επομένως, δεν συνιστούν απαγορευμένες κρατικές ενισχύσεις: βλ. απόφαση Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψη 30).

5 — Βλ., επίσης, σημείο 6 των παρουσών προτάσεων.

6 — Κανονισμός (ΕΚ) 659/1999 του Συμβουλίου, της 22ας Μαρτίου 1999, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 93 της Συνθήκης ΕΚ (ΕΕ L 83, σ. 1), όπως είχε πριν την τροποποίησή του το 2003 με την οποία λήφθηκαν υπόψη οι προσχωρήσεις του 2004: βλ., ειδικότερα, την αιτιολογική σκέψη 2.

7 — Βλ. σημεία 8 και 9 κατωτέρω.

[...]

- v) κάθε ενίσχυση που θεωρείται ως υφιστάμενη ενίσχυση εφόσον μπορεί να αποδειχθεί ότι όταν τέθηκε σε ισχύ δεν αποτελούσε ενίσχυση, αλλά στη συνέχεια έγινε ενίσχυση λόγω της εξέλιξης της κοινής αγοράς και χωρίς να μεταβληθεί από το κράτος μέλος. Όταν ορισμένα μέτρα μετατρέπονται σε ενισχύσεις λόγω της ελευθέρωσης μιας δραστηριότητας από την κοινοτική νομοθεσία, τα μέτρα αυτά δεν θεωρούνται ως υφιστάμενη ενίσχυση μετά την ταχθείσα ημερομηνία ελευθέρωσης

[...]».

5. Το άρθρο 1, στοιχείο γ', ορίζει ως «νέα ενίσχυση» «κάθε ενίσχυση, δηλαδή κάθε καθεστώς ενισχύσεων και κάθε ατομική ενίσχυση, που δεν αποτελεί υφιστάμενη ενίσχυση καθώς και [τις] μεταβολές υφιστάμενων ενισχύσεων».

6. Τα άρθρα 2 και 3 του κανονισμού 659/1999 ρυθμίζουν τη διαδικασία που αφορά τις νέες ενισχύσεις. Το άρθρο 2 επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να κοινοποιούν στην Επιτροπή κάθε σχέδιο για τη χορήγηση νέων ενισχύσεων. Το άρθρο 3 ορίζει ότι οι ενισχύσεις αυτού του είδους τίθενται σε εφαρμογή μόνον αφού η Επιτροπή λάβει (ή θεωρηθεί ότι έχει λάβει) απόφαση με την οποία εγκρίνει την εν λόγω ενίσχυση (ρήτρα standstill). Πριν τη λήψη της απόφασης αυτής (δυνάμει του άρθρου 7 του κανονισμού 659/1999) πρέπει να υποβληθεί αίτηση παροχής πληροφοριών (άρθρο 5) και να κινηθεί η επίσημη διαδικασία εξετάσεως (άρθρο 6).

7. Η διαδικασία που εφαρμόζεται επί υφιστάμενων καθεστώτων ενισχύσεων ορίζεται στα άρθρα 17 έως 19 του κανονισμού 659/1999 και διαφέρει σε σημαντικό βαθμό από τη διαδικασία που εφαρμόζεται επί νέων ενισχύσεων. Δεν υφίσταται υποχρέωση προηγούμενης κοινοποίησης ούτε υποχρέωση τηρήσεως της ρήτηρας standstill. Αντιθέτως, η πρωτοβουλία για τον έλεγχο τέτοιων ενισχύσεων ανήκει αποκλειστικά στην Επιτροπή η οποία υποχρεούται, σε συνεργασία με τα κράτη μέλη, να ασκεί διαρκή έλεγχο επί των υφιστάμενων ενισχύσεων⁸. Εφόσον η Επιτροπή εκτιμά ότι ένα καθεστώς ενισχύσεων δεν είναι συμβατό ή δεν είναι πλέον συμβατό με την εσωτερική αγορά, ενημερώνει σχετικώς το οικείο κράτος μέλος και το καλεί να υποβάλει τις παρατηρήσεις του σχετικώς⁹. Εφόσον η Επιτροπή, με βάση τις πληροφορίες που υπέβαλε το οικείο κράτος μέλος, συνάγει ότι το υφιστάμενο καθεστώς ενισχύσεων δεν είναι συμβατό ή δεν είναι πλέον συμβατό με την εσωτερική αγορά, εκδίδει σύσταση με την οποία προτείνει κατάλληλα μέτρα. Στα μέτρα αυτά μπορεί να περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, η κατάργηση του επίμαχου καθεστώτος ενισχύσεων¹⁰. Στην περίπτωση που το οικείο κράτος μέλος δεν δέχεται τα προτεινόμενα μέτρα, η Επιτροπή οφείλει να κινηθεί τη διαδικασία του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, εφαρμόζοντας *mutatis mutandis* τους λεπτομερείς διαδικαστικούς κανόνες των άρθρων 6 και 7 του κανονισμού 659/1999¹¹.

Η πράξη προσχώρησης του 1994

8. Η Φινλανδία προσχώρησε στην ΕΕ την 1η Ιανουαρίου 1995¹². Ως εκ τούτου, τα καθεστώτα ενισχύσεων που ίσχυαν προ της προσχώρησης της Φινλανδίας και εξακολουθούσαν να ισχύουν μετά την προσχώρηση συνιστούν υφιστάμενες κρατικές ενισχύσεις¹³.

8 — Άρθρο 17, παράγραφος 1, του κανονισμού 659/1999, σε συνδυασμό με το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

9 — Άρθρο 17, παράγραφος 2, του κανονισμού 659/1999.

10 — Άρθρο 18 του κανονισμού 659/1999.

11 — Άρθρο 19, παράγραφος 2, του κανονισμού 659/1999, σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 4, του ίδιου κανονισμού.

12 — Πράξη περί των όρων προσχώρησης του Βασιλείου της Νορβηγίας, της Δημοκρατίας της Αυστρίας, της Δημοκρατίας της Φινλανδίας και του Βασιλείου της Σουηδίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση και περί των προσαρμογών των ιδρυτικών συνθηκών της Ένωσης (ΕΕ 1994, C 241, σ. 21). Η Νορβηγία δεν προσχώρησε στην Ευρωπαϊκή Ένωση λόγω του αποτελέσματος του δημοψηφίσματος που διενεργήθηκε το 1994.

13 — Βλ. πράξη προσχώρησης, σε συνδυασμό με το άρθρο 1, στοιχείο β', περίπτωση i, του κανονισμού 659/1999.

9. Το άρθρο 144 της πράξεως προσχωρήσεως εντάσσεται στον τίτλο VI σχετικά με τα γεωργικά προϊόντα. Το άρθρο αυτό ορίζει ότι, όσον αφορά τα εν λόγω προϊόντα, μόνον όσες ενισχύσεις έχουν κοινοποιηθεί στην Επιτροπή μέχρι τις 30 Απριλίου 1995 λογίζονται ως υφιστάμενες ενισχύσεις υπό την έννοια της Συνθήκης¹⁴. Το άρθρο αυτό δεν ισχύει για καθεστώα ενισχύσεων που δεν αφορούν τον γεωργικό τομέα.

Το εθνικό νομικό πλαίσιο

10. Κατά το άρθρο 117 του Tuloverolaki (φινλανδικός νόμος περί φορολογίας εισοδήματος, στο εξής: TVL), οι ζημίες που επήλθαν σε ορισμένο οικονομικό έτος μπορούν να μεταφέρονται σε μεταγενέστερα οικονομικά έτη. Πιο συγκεκριμένα, η παράγραφος 1 του άρθρου 119 του TVL ορίζει ότι οι ζημίες από επιχειρηματική δραστηριότητα που επήλθαν κατά τη διάρκεια ορισμένου οικονομικού έτους μπορούν να μεταφέρονται και να συμψηφίζονται με εισόδημα που προκύπτει από τη δραστηριότητα αυτή κατά τα επόμενα δέκα οικονομικά έτη, εφόσον πραγματοποιούνται κέρδη.

11. Κατά την πρώτη παράγραφο του άρθρου 122 του TVL, οι ζημίες τις οποίες υπέστη η εταιρία δεν εκπίπτουν αν, διαρκούντος του έτους κατά το οποίο επήλθαν ή μετά την πάροδο του έτους αυτού, πάνω από το ήμισυ του εταιρικού κεφαλαίου άλλαξε ιδιοκτησία¹⁵.

12. Η τρίτη παράγραφος του άρθρου 122 του TVL εισάγει εξαίρεση στον κανόνα που καθιερώνει η πρώτη παράγραφος της διατάξεως αυτής. Σε ειδικές περιπτώσεις, η αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία μπορεί, κατόπιν αιτήσεως, να επιτρέψει τον συμψηφισμό των μεταφερόμενων ζημιών παρά τη μεταβολή της ιδιοκτησίας του εταιρικού κεφαλαίου, εφόσον αυτό είναι αναγκαίο για τη συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρίας.

13. Προκειμένου να διασαφηνιστεί το περιεχόμενο της τρίτης παραγράφου του άρθρου 122 του TVL, οι φινλανδικές αρχές εξέδωσαν ένα ερμηνευτικό έγγραφο¹⁶ και μια εγκύκλιο¹⁷. Κατά το ερμηνευτικό έγγραφο, ο σκοπός του άρθρου 122 είναι να προληφθεί η φοροδιαφυγή στην περίπτωση στην οποία ζημιολύγες επιχειρήσεις εξαγοράζονται με μοναδικό σκοπό τον συμψηφισμό των ζημιών τους με τα φορολογητέα κέρδη του αγοραστή.

14. Στο ερμηνευτικό έγγραφο και στην εγκύκλιο παρέχονται εξηγήσεις σε σχέση με διάφορες περιπτώσεις, όπως η μεταβίβαση εταιρίας μεταξύ των διαφόρων γενεών μιας οικογένειας ή η πώληση εταιρίας στους εργαζομένους της, οι οποίες θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως «ειδικές περιπτώσεις» στις οποίες επιτρέπεται ο συμψηφισμός των μεταφερόμενων ζημιών κατά παρέκκλιση από τον κανόνα της πρώτης παραγράφου του άρθρου 122 του TVL¹⁸.

Το ιστορικό της διαφοράς, η διαδικασία και τα προδικαστικά ερωτήματα

15. Η εταιρία P Oy συστάθηκε το 1998. Η εταιρία αυτή αναπτύσσει και συντηρεί ένα σύστημα εισπράξεως τελών σταθμεύσεως το οποίο λειτουργεί μέσω κινητής τηλεφωνίας. Η επιχειρηματική δραστηριότητα της P Oy βασίζεται στα προϊόντα που έχει επινοήσει και έχει κατοχυρώσει με δίπλωμα ευρεσιτεχνίας. Στα τέλη του 2004 οι ζημίες της υπερέβαιναν τα 4 εκατομμύρια ευρώ. Οι αρχικές ζημίες

14 — Βλ. κατωτέρω σημείο 30 και υποσημείωση 24.

15 — Εξ όσον μπορεί να αντιληφθώ, η νομοθεσία αυτή είναι σε ισχύ από το 1979. Εκτοτε τροποποιήθηκε αλλά η ουσία των διατάξεων της δεν έχει μεταβληθεί.

16 — Ερμηνευτικό έγγραφο της Διευθύνσεως Φορολογίας της Φινλανδίας της 14ης Φεβρουαρίου 1996 (στο εξής: ερμηνευτικό έγγραφο).

17 — Εγκύκλιος 2/1999 της Διευθύνσεως Φορολογίας της Φινλανδίας της 17ης Φεβρουαρίου 1999 (στο εξής: εγκύκλιος).

18 — Στις παρούσες προτάσεις, με τον όρο «επίμαχα μέτρα» νοούνται το άρθρο 122, παράγραφος 1, του TVL, το ερμηνευτικό έγγραφο και η εγκύκλιος. Τόσο η P Oy όσο και η Φινλανδική Κυβέρνηση έχουν κάνει μνεία αποφάσεως εθνικού δικαστηρίου στην υπόθεση ΚΗΟ 2010:21. Στην απόφαση αυτή, το Korkein hallinto-oikeus έκρινε ότι η συνέχιση της εμπορικής δραστηριότητας μετά την αλλαγή ιδιοκτησίας του εταιρικού κεφαλαίου συνιστά «ειδική περίπτωση» υπό την έννοια των επίμαχων μέτρων.

τις οποίες υπέστη αμέσως μετά τη σύστασή της προφανώς δεν θεωρούνται ασυνήθεις στον τομέα αυτόν, καθόσον οφείλονταν στην αρχική επένδυση που πραγματοποιήθηκε για την ανάπτυξη των προϊόντων και της τεχνολογίας που ήταν αναγκαία για την επιχειρηματική δραστηριότητα της Ρ Ου. Κατά το έτος 2004 επήλθε μεταβολή στην ιδιοκτησία της Ρ Ου. Η εταιρία συνέχισε την εμπορική της δραστηριότητα και μετά την αλλαγή ιδιοκτησίας. Η δραστηριότητα της Ρ Ου αναπτύχθηκε και, κατά την περίοδο 2005-2007, ο κύκλος εργασιών της αυξήθηκε από 498 339 ευρώ σε 866 810.

16. Με την από 3 Σεπτεμβρίου 2008 αίτησή της προς τις φινλανδικές φορολογικές αρχές, η Ρ Ου ζήτησε να της επιτραπεί να μεταφέρει και να συμψηφίσει ζημίες τις οποίες είχε υποστεί σε παρελθόντα οικονομικά έτη. Με την απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 2008, οι φορολογικές αρχές απέρριψαν την εν λόγω αίτηση.

17. Η Ρ Ου προσέβαλε την απόφαση αυτή ενώπιον του Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικό δικαστήριο του Helsinki), το οποίο απέρριψε την προσφυγή. Κατόπιν τούτου, η Ρ Ου άσκησε ένδικο μέσο ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου Korkein hallinto-oikeus, το οποίο υποβάλλει τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

- «1. Στο πλαίσιο διαδικασίας εγκρίσεως, όπως η προβλεπόμενη με το άρθρο 122, παράγραφος 3, [του TVL], έχει το κριτήριο του επιλεκτικού χαρακτήρα που προβλέπεται με το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, την έννοια ότι αποκλείει το δικαίωμα εκπτώσεως των ζημιών σε περίπτωση αλλαγής της ιδιοκτησίας του εταιρικού κεφαλαίου, εφόσον δεν έχει τηρηθεί συναφώς η διαδικασία του άρθρου 108, παράγραφος 3, τελευταία περίοδος, ΣΛΕΕ;
2. Στο πλαίσιο της ερμηνείας του κριτηρίου του επιλεκτικού χαρακτήρα και, ειδικότερα, στο πλαίσιο του προσδιορισμού της ομάδας αναφοράς, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο γενικός κανόνας της δυνατότητας εκπτώσεως των ζημιών που καθιερώνεται με τα άρθρα 117 και 119 [του TVL] ή οι διατάξεις που αφορούν την αλλαγή της ιδιοκτησίας του εταιρικού κεφαλαίου;
3. Στην περίπτωση που γίνει δεκτό ότι καταρχήν πληρούνται το κριτήριο του επιλεκτικού χαρακτήρα κατ' άρθρο 107 ΣΛΕΕ, μπορεί το απορρέον από το άρθρο 122, παράγραφος 3, [του TVL] καθεστώς να θεωρηθεί ως δικαιολογημένο εκ του λόγου ότι πρόκειται για μηχανισμό εγγενή προς το φορολογικό σύστημα και αναγκαίο, παραδείγματος χάριν, για την αποτροπή της φοροδιαφυγής;
4. Στο πλαίσιο της εκτιμήσεως που αφορά την ύπαρξη τυχόν δικαιολογητικού λόγου και την ιδιότητα του καθεστώτος ως εγγενούς προς το φορολογικό σύστημα μηχανισμού, ποια σημασία πρέπει να προσδίδεται στο εύρος της διακριτικής ευχέρειας των φορολογικών αρχών; Όσον αφορά τον εγγενή προς το φορολογικό σύστημα μηχανισμό, πρέπει το όργανο που εφαρμόζει τους κανόνες δικαίου να μην έχει καμία διακριτική ευχέρεια και οι προϋποθέσεις εφαρμογής της παρεκκλίσεως να προσδιορίζονται επακριβώς στη νομοθεσία;»

18. Η Ρ Ου, η Δημοκρατία της Φινλανδίας, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις, ενώ, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 22ας Νοεμβρίου 2012, όλοι οι μετέχοντες παρέστησαν και αγόρευσαν.

Νομική εκτίμηση

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

19. Η υπό κρίση υπόθεση είναι ασυνήθης. Οι σχετικές με κρατικές ενισχύσεις διαφορές συνήθως ανακύπτουν όταν ο αποδέκτης του πλεονεκτήματος αντιτίθεται στην εκ των υστέρων απαγόρευση του πλεονεκτήματος αυτού ή όταν δύο εταιρίες βρίσκονται σε ανταγωνισμό μεταξύ τους και μόνο μία από αυτές έχει λάβει το επίμαχο πλεονέκτημα. Εν προκειμένω, αν τα επίμαχα μέτρα χαρακτηριστούν ως απαγορευμένες κρατικές ενισχύσεις, τούτο δεν θα αποβεί σε όφελος της Ρ Ου. Για την ακρίβεια, η εταιρία θα αποκλειστεί από το φορολογικό πλεονέκτημα το οποίο ακριβώς επιδιώκει. Θα είναι αδύνατο να της επιτραπεί να μεταφέρει και να συμψηφίσει τις ζημίες που υπέστη το 2004 με κέρδη τα οποία έχουν προκύψει σε μεταγενέστερα έτη.

20. Με ποια λοιπόν λογική η υπό κρίση αίτηση υποβλήθηκε στο Δικαστήριο;

21. Εξ όσων μπορώ να συναγάγω από τη διάταξη περί παραπομπής, το εθνικό δικαστήριο έχει στηριχθεί στην υπόθεση ότι (i) τα επίμαχα μέτρα συνιστούν «ενίσχυση»: (ii) δεδομένου ότι δεν επιτρέπεται σε όλες τις εταιρίες να μεταφέρουν ζημίες και να τις συμψηφίζουν με κέρδη επόμενων χρήσεων, το εφαρμοζόμενο σύστημα μπορεί να έχει «επιλεκτικό χαρακτήρα», άρα είναι παράνομο (λόγω «ευνοϊκής μεταχειρίσεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής»): (iii) τα επίμαχα μέτρα δεν κοινοποιήθηκαν στην Επιτροπή: και (iv) η Φινλανδία δεν τήρησε τη ρήτρα standstill καθόσον τα επίμαχα μέτρα τέθηκαν σε ισχύ χωρίς προηγουμένως να έχουν εγκριθεί από την Επιτροπή. Στη συνέχεια, το εθνικό δικαστήριο υποβάλλει σειρά ερωτημάτων με τα οποία ζητεί να διευκρινιστεί, *με βάση τα ως άνω δεδομένα*:

- αν η διαδικασία εγκρίσεως της τρίτης παραγράφου του άρθρου 122 του TVL είναι νόμιμη παρά την παράλειψη τηρήσεως της ρήτρας standstill (πρώτο προδικαστικό ερώτημα),
- με ποιο τρόπο θα πρέπει να προσδιοριστεί η ομάδα αναφοράς ώστε να μπορεί να ελεγχθεί αν το ισχύον καθεστώς έχει, παρανόμως, επιλεκτικό χαρακτήρα (δεύτερο προδικαστικό ερώτημα),
- εφόσον γίνει δεκτό ότι το καθεστώς έχει επιλεκτικό χαρακτήρα, αν παρά ταύτα το καθεστώς αυτό μπορεί να δικαιολογείται υπό την έννοια ότι συνιστά μηχανισμό εγγενή προς το φορολογικό σύστημα και αναγκαίο για την αποτροπή της φοροδιαφυγής (τρίτο προδικαστικό ερώτημα): αλλά, εφόσον αυτό αληθεύει,
- αν η διακριτική ευχέρεια που διαθέτουν οι φορολογικές αρχές ασκεί επιρροή στο ζήτημα της δικαιολογητικής βάσεως το οποίο έχει τεθεί με το τρίτο ερώτημα (τέταρτο προδικαστικό ερώτημα).

22. Όπως θα καταστεί σαφές από τις νομοθετικές διατάξεις τις οποίες μνημόνευσα στην αρχή των προτάσεών μου, οι ρυθμίσεις για τον έλεγχο των υφιστάμενων ενισχύσεων και των νέων ενισχύσεων διαφέρουν σε σημαντικό βαθμό¹⁹. Πριν εξετάσω αν η τρίτη παράγραφος του άρθρου 122 του TVL, σε συνδυασμό με το ερμηνευτικό έγγραφο και την εγκύκλιο, καθιερώνουν εν τοις πράγμασι ένα καθεστώς το οποίο επιφυλάσσει παρανόμως και με επιλεκτικό τρόπο ευνοϊκή μεταχείριση σε ορισμένες επιχειρήσεις (ζήτημα του επιλεκτικού χαρακτήρα), ανακύπτει ένα προκαταρκτικό ζήτημα ως προς το αν πρόκειται για (καταρχήν) υφιστάμενη ενίσχυση ή για (καταρχήν) νέα ενίσχυση.

19 — Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 30ής Ιουνίου 1992, C-312/90, Ισπανία κατά Επιτροπής (Συλλογή 1992, σ. I-4117, σκέψη 14), της 9ης Αυγούστου 1994, C-44/93, Namur-Les assurances du crédit (Συλλογή 1994, σ. I-3829, σκέψη 10), και στην υπόθεση Piaggio (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψεις 48 και 49). Βλ., επίσης, σημεία 3 έως 7 των παρουσών προτάσεων.

23. Το εν λόγω προκαταρκτικό ζήτημα βρίσκεται στο επίκεντρο της υποθέσεως της οποίας έχουν επιληφθεί το εθνικό δικαστήριο και το Δικαστήριο. Οι εξουσίες και οι ευθύνες που έχουν ανατεθεί στην Επιτροπή, στα κράτη μέλη και στα εθνικά δικαστήρια διαφέρουν αναλόγως του αν το εξεταζόμενο μέτρο συνιστά (καταρχήν) υφιστάμενη ενίσχυση ή (καταρχήν) νέα ενίσχυση²⁰.

24. Όσον αφορά την περίπτωση της υφιστάμενης ενισχύσεως, γίνεται παγίως δεκτό ότι η αρμοδιότητα της Επιτροπής κατά το άρθρο 108, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ είναι να διαπιστώνει (υπό τον έλεγχο του Δικαστηρίου) αν η υφιστάμενη ενίσχυση είναι συμβατή ή ασύμβατη με την εσωτερική αγορά, αφού προηγουμένως εφαρμόσει την αντίστοιχη διαδικασία την οποία έχει ευθύνη να κινήσει²¹. Εκτός της περιπτώσεως στην οποία η Επιτροπή έχει κινήσει την ως άνω διαδικασία ή έως ότου η Επιτροπή κινήσει τη διαδικασία αυτή, δεν μπορεί να τεκμαίρεται ότι τα εθνικά μέτρα είναι παράνομα υπό το πρίσμα των κανόνων της Ένωσης περί κρατικών ενισχύσεων ή ότι τα εθνικά δικαστήρια πρέπει να επέμβουν ώστε τα μέτρα αυτά να μην εφαρμοστούν.

25. Για τις νέες ενισχύσεις ισχύει διαφορετική διαδικασία. Το άρθρο 108, παράγραφος 3, ορίζει ότι η Επιτροπή ενημερώνεται εγκαίρως για τα σχέδια χορηγήσεως ή τροποποιήσεως ενισχύσεων, ώστε να μπορεί να υποβάλει τις παρατηρήσεις της. Η Επιτροπή προβαίνει τότε σε μια πρώτη εξέταση των σχεδιαζόμενων νέων ενισχύσεων. Αν βάσει των ανωτέρω η Επιτροπή κρίνει ότι το σχεδιαζόμενο μέτρο δεν συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά υπό το πρίσμα του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ οφείλει να προχωρήσει στο στάδιο της κατ' αντιπαράθεση συζητήσεως που αποτελεί τμήμα της διαδικασίας του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ. Η σύμπραξη των εθνικών δικαστηρίων είναι συνέπεια του άμεσου αποτελέσματος που παράγει η τελευταία περίοδος του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, το οποίο απαγορεύει στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος να εφαρμόσει τα σχεδιαζόμενα μέτρα χορηγήσεως ή τροποποιήσεως ενισχύσεων πριν η προαναφερθείσα διαδικασία περατωθεί με την έκδοση οριστικής αποφάσεως της Επιτροπής. Η ρήτρα standstill ισχύει για τις νέες ενισχύσεις, όχι όμως και για τις υφιστάμενες ενισχύσεις.

26. Τόσο η Συνθήκη όσο και οι λεπτομερείς ρυθμίσεις του κανονισμού 659/1999 περιλαμβάνουν κανόνες για την επιμελή, λεπτομερή και εκτεταμένη εξέταση εκ μέρους της Επιτροπής των υφιστάμενων ή των προτεινόμενων καθεστώτων που θα μπορούσαν ενδεχομένως να χαρακτηριστούν ως κρατικές ενισχύσεις. Η βασική απαγόρευση των κρατικών ενισχύσεων την οποία επιβάλλει το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν είναι απόλυτη ούτε ισχύει χωρίς περιορισμούς, όπως αμέσως διευκρινίζει το άρθρο 107, παράγραφοι 2 και 3, ΣΛΕΕ. Πράγματι, το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ παρέχει στην Επιτροπή ευρεία διακριτική ευχέρεια για να κηρύσσει ορισμένες ενισχύσεις συμβατές με την εσωτερική αγορά κατά παρέκκλιση από τη γενική απαγόρευση την οποία επιβάλλει το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Ομοίως, στο κράτος μέλος παρέχεται ευρεία δυνατότητα να εξηγήσει και να προασπιστεί τις ρυθμίσεις που έχει λάβει. Μόνο στην περίπτωση που μια νέα ενίσχυση, η οποία δεν κοινοποιήθηκε στην Επιτροπή, έχει τεθεί αμέσως σε ισχύ (δηλαδή στην περίπτωση στην οποία το κράτος μέλος δεν τήρησε τη ρήτρα standstill για τις νέες ενισχύσεις), τα εθνικά δικαστήρια υποχρεούνται να επέμβουν για να μην επιτραπεί η εφαρμογή των υφιστάμενων εθνικών κανόνων.

20 — Το σύστημα ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων που έχει καθιερώσει η Συνθήκη και οι αρμοδιότητες αντιστοίχως της Επιτροπής και των εθνικών δικαστηρίων στο πλαίσιο της εφαρμογής του συστήματος αυτού εξηγούνται λεπτομερέστερα στην απόφαση *Adria-Wien Pipeline* και *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψεις 21 έως 32). Βλ., επίσης, σχετικά με τις νέες ενισχύσεις, απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 1991, C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* και *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (Συλλογή 1991, σ. I-5505, σκέψεις 8 έως 14).

21 — Σκέψη 15 της προαναφερθείσας στην υποσημείωση 19 αποφάσεως *Namur-Les assurances du crédit*.

Συνιστούν τα επίμαχα μέτρα υφιστάμενη ή νέα ενίσχυση;

27. Το εθνικό δικαστήριο δεν διευκρίνισε ρητώς αν θεωρεί τα επίμαχα μέτρα ως (καταρχήν) υφιστάμενη ενίσχυση ή ως (καταρχήν) νέα ενίσχυση. Το δικαστήριο αυτό εξηγεί ότι τα εν λόγω μέτρα ήταν σε ισχύ πριν την προσχώρηση της Φινλανδίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, πλην όμως δεν κοινοποιήθηκαν ως υφιστάμενη ενίσχυση κατά τον χρόνο της προσχωρήσεως. Το εθνικό δικαστήριο δηλώνει ότι δεν διαθέτει κανένα στοιχείο ως προς το αν οι φινλανδικές αρχές κοινοποίησαν τα μέτρα σε μεταγενέστερο χρόνο.

28. Η Φινλανδία εξήγησε τόσο στις γραπτές παρατηρήσεις της όσο και, στη συνέχεια, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι δεν κοινοποίησε τα επίμαχα μέτρα ως ενισχύσεις κατά τον χρόνο της προσχωρήσεώς της διότι εκτιμούσε (και εξακολουθεί να εκτιμά) ότι τα μέτρα αυτά δεν συνιστούσαν κρατικές ενισχύσεις²².

29. Ο χαρακτηρισμός μιας ενισχύσεως ως νέας ή ως υφισταμένης γίνεται σε συνάρτηση με τις διατάξεις που την αφορούν²³. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, κατέστη σαφές από τις απαντήσεις που δόθηκαν στις ερωτήσεις που υπέβαλε το Δικαστήριο κατά το άρθρο 54, στοιχείο α', του Κανονισμού Διαδικασίας ότι, κατά κοινή ομολογία, η τρίτη παράγραφος του άρθρου 122 του TVL ήταν σε ισχύ πριν η Φινλανδία προσχωρήσει στις (τότε) Ευρωπαϊκές Κοινότητες και υποβληθεί στις δεσμεύσεις της Συνθήκης ΕΚ. Ακολούθως, όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου συμφώνησαν ότι τα μέτρα αυτά πρέπει να χαρακτηριστούν ως (καταρχήν) υφιστάμενη ενίσχυση.

30. Δεν μπορώ παρά να συνταχθώ με την άποψη αυτή. Δεδομένου ότι η έναρξη της ισχύος της τρίτης παραγράφου του άρθρου 122 του TVL προηγείται της προσχωρήσεως της Φινλανδίας, η ρύθμιση αυτή (*υπό τον όρο* βεβαίως ότι συνιστά ενίσχυση) μπορεί να χαρακτηριστεί μόνον ως υφιστάμενη ενίσχυση. Αυτό είναι το σαφές νόημα του άρθρου 1, στοιχείο β', περίπτωση i, του κανονισμού 659/1999²⁴.

31. Ακόμη και αν ορισμένα εθνικά μέτρα δεν συνιστούν κρατικές ενισχύσεις κατά τον χρόνο της θεσπίσεώς τους αλλά αποκτούν στη συνέχεια τον χαρακτήρα κρατικών ενισχύσεων (λόγω της εξελίξεως της κοινής αγοράς), το άρθρο 1, στοιχείο β', περίπτωση ν, του κανονισμού 659/1999 ορίζει ότι τα μέτρα αυτά επίσης λογίζονται ως υφιστάμενες ενισχύσεις²⁵. Ως εκ τούτου, εφόσον τα επίμαχα μέτρα δεν κοινοποιήθηκαν, διότι κατά τον χρόνο της προσχωρήσεως της Φινλανδίας δεν θεωρήθηκαν ως κρατική ενίσχυση, οποιαδήποτε μεταβολή (όπως, παραδείγματος χάριν, η εξέλιξη της νομολογίας του Δικαστηρίου στον τομέα αυτό) που θα είχε ως συνέπεια τα μέτρα αυτά να συνιστούν τώρα ή να συνιστούν ενδεχομένως τώρα κρατική ενίσχυση δεν θα μπορούσε να επηρεάσει τον νομικό τους χαρακτηρισμό ως (καταρχήν) *υφιστάμενης* ενισχύσεως.

32. Εκ των ανωτέρω συνάγω ότι τα επίμαχα μέτρα πρέπει να χαρακτηριστούν ως (καταρχήν) υφιστάμενη ενίσχυση. Επομένως, τα μέτρα αυτά υπόκεινται στο σύστημα και στις διαδικασίες ελέγχου που ισχύουν για τις *υφιστάμενες ενισχύσεις*.

22 — Επ' αυτού, βλ. ανωτέρω σημεία 8 και 9 και υποσημείωση 13.

23 — Αποφάσεις *Namur* (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 19, σκέψεις 13 και 28) και της 15ης Μαρτίου 1994, C-387/92, *Banco Exterior de España* (Συλλογή 1994, σ. I-877, σκέψη 19).

24 — Το άρθρο 1, στοιχείο β', περίπτωση i, του κανονισμού 659/1999 παραπέμπει στα άρθρα 144 και 172 της πράξεως προσχωρήσεως της Αυστρίας, της Φινλανδίας και της Σουηδίας. Εν συντομία, υπήρχε ειδική υποχρέωση του άρθρου 144 προς κοινοποίηση των ενισχύσεων για γεωργικά προϊόντα. Δεδομένου ότι η Ρ Ου δεν παράγει τέτοια προϊόντα, οι εν λόγω διατάξεις δεν έχουν σημασία για την έκβαση της υπό κρίση υποθέσεως.

25 — Απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 2009, C-89/08 P, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας κ.λπ. (Συλλογή 2009, σ. I-11245, σκέψεις 70 και 71).

Οι συνέπειες του χαρακτηρισμού των μέτρων ως υφιστάμενης ενισχύσεως

33. Με το πρώτο προδικαστικό του ερώτημα, το εθνικό δικαστήριο ερωτά κατά βάση αν, δεδομένου ότι δεν τηρήθηκε η ρήτρα *standstill* του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, τα επίμαχα μέτρα είναι παράνομα λόγω της απαγορεύσεως του επιλεκτικού χαρακτήρα κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1.

34. Όπως έχω εξηγήσει²⁶, η ρήτρα *standstill* ισχύει για τις νέες ενισχύσεις, όχι όμως και για τις υφιστάμενες ενισχύσεις. Εφόσον και στον βαθμό που τα επίμαχα μέτρα *συνιστούν* κρατική ενίσχυση –ζήτημα ως προς το οποίο δεν λαμβάνω θέση– τότε αποτελούν υφιστάμενη ενίσχυση.

35. Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, στον βαθμό που τα επίμαχα μέτρα *συνιστούν* κρατική ενίσχυση, πρέπει να χαρακτηριστούν ως καταρχήν υφιστάμενη ενίσχυση υπό την έννοια του άρθρου 108, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Ως τέτοια, μπορούν να ερμηνεύονται και να εφαρμόζονται από το εθνικό δικαστήριο για όσο χρόνο η Επιτροπή δεν έχει λάβει απόφαση κατά το άρθρο 13 του κανονισμού 659/1999.

36. Βάσει ποιων εκτιμήσεων θα πρέπει το Δικαστήριο να απαντήσει στο δεύτερο, στο τρίτο και στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα (το σύνολο των οποίων αφορά αυτή καθαυτή την ερμηνεία της απαγορεύσεως του επιλεκτικού χαρακτήρα);

37. Στις γραπτές τους παρατηρήσεις, όλοι οι μετέχοντες αφιέρωσαν το μεγαλύτερο μέρος των αναπτύξεών τους στο ζήτημα του επιλεκτικού χαρακτήρα.

38. Η Επιτροπή εκτιμά ότι τα επίμαχα μέτρα έχουν επιλεκτικό χαρακτήρα. Η Φινλανδική και η Γερμανική Κυβέρνηση διαφωνούν και υποστηρίζουν ότι δεν υφίσταται κρατική ενίσχυση. Η Ρ Ου υποστηρίζει ότι τα επίμαχα μέτρα θα έπρεπε να ερμηνευθούν από το εθνικό δικαστήριο κατά τρόπο που να διασφαλίζει τη μη επιλεκτική εφαρμογή τους. Εκτιμά ότι αν αυτή η ερμηνεία γίνει δεκτή, δεν ανακύπτει ζήτημα παράνομης ενισχύσεως (οπότε, στην περίπτωση αυτή, θα της επιτρεπόταν να μεταφέρει και να συμψηφίσει τις ζημίες της).

39. Αν στην προκειμένη περίπτωση το ζήτημα ήταν η *παράλειψη κοινοποιήσεως νέας ενισχύσεως* (πράγμα το οποίο δεν συμβαίνει), το εθνικό δικαστήριο θα ήταν πράγματι αρμόδιο να διασφαλίσει την τήρηση της απευθείας εφαρμοζόμενης ρήτρας *standstill* του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ²⁷. Μόνον η Επιτροπή μπορεί να κρίνει αν η ενίσχυση είναι ασύμβατη με την εσωτερική αγορά, τα δε εθνικά δικαστήρια μπορούν πάντως να βασιστούν στην έννοια της ενισχύσεως κατ' άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ προκειμένου να προσδιορίζουν αν για τα εκάστοτε αμφισβητούμενα εθνικά μέτρα θα έπρεπε να έχει τηρηθεί η ρήτρα *standstill*. Στο πλαίσιο αυτό, τα εθνικά δικαστήρια θα πρέπει ενδεχομένως να κρίνουν αν ένα συγκεκριμένο εθνικό μέτρο έχει επιλεκτικό χαρακτήρα²⁸, και θα μπορούν θεμιτώς να υποβάλουν προδικαστικά ερωτήματα στο Δικαστήριο όσον αφορά την ορθή ερμηνεία της έννοιας της κρατικής ενισχύσεως²⁹.

40. Εντούτοις, οι κανόνες διαδικασίας και το σύστημα ελέγχου που ισχύουν για τις μη κοινοποιηθείσες νέες ενισχύσεις δεν μπορεί να εφαρμόζεται στις υφιστάμενες ενισχύσεις. Ειδικότερα, τα εθνικά δικαστήρια δεν έχουν τα ίδια καθήκοντα στις δύο περιπτώσεις, διότι οι υφιστάμενες ενισχύσεις εμπίπτουν στην αποκλειστική αρμοδιότητα της Επιτροπής δυνάμει του άρθρου 108, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Επομένως, στον βαθμό που τα επίμαχα εν προκειμένω μέτρα *συνιστούν* (καταρχήν) *υφιστάμενη*

26 — Βλ. σημεία 6 και 25 των παρουσών προτάσεων.

27 — Απόφαση *Adria-Wien Pipeline* και *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψεις 26 και 27).

28 — Απόφαση της 18ης Ιουλίου 2007, C-119/05, *Lucchini* (Συλλογή 2007, σ. I-6199, σκέψεις 50 έως 52).

29 — Απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, C-140/09, *Fallimento Traghetti del Mediterraneo* (Συλλογή 2010, σ. I-5243, σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

ενίσχυση, το εθνικό δικαστήριο δεν έχει αρμοδιότητα κατά το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ για να αποφανθεί επί του ζητήματος του επιλεκτικού χαρακτήρα ή να ζητήσει από το Δικαστήριο να του υποδείξει πώς να ερμηνεύσει τους κανόνες της Συνθήκης σχετικά με τις ενισχύσεις επιλεκτικού χαρακτήρα.

41. Η Φινλανδία, η Γερμανία και η Επιτροπή συμφωνούν ότι, ως εκ τούτου, το Δικαστήριο δεν υποχρεούται να απαντήσει στο δεύτερο, στο τρίτο και στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα του εθνικού δικαστηρίου.

42. Συντάσσομαι και εγώ με την άποψη αυτή για τους ακόλουθους λόγους.

43. Πρώτον, ο ρόλος του Δικαστηρίου στο πλαίσιο της διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικών αποφάσεων (πέραν βεβαίως της διασφαλίσεως της ομοιόμορφης ερμηνείας και εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης)³⁰ είναι να συμβάλλει στην απονομή της δικαιοσύνης στα κράτη μέλη· ρόλος του δεν είναι να εκφέρει απόψεις σε ερωτήματα γενικής ή υποθετικής φύσεως³¹.

44. Από τον χαρακτηρισμό των επίμαχων μέτρων ως καταρχήν υφιστάμενης ενισχύσεως προκύπτει ότι η ενίσχυση αυτή πρέπει να τεθεί σε εφαρμογή μόνον εφόσον η Επιτροπή έχει διαπιστώσει ότι η εν λόγω ενίσχυση δεν είναι ασύμβατη με την εσωτερική αγορά³². Επομένως, το εθνικό δικαστήριο είναι ελεύθερο να ερμηνεύσει και να εφαρμόσει τα εθνικά μέτρα και να κρίνει αν πρέπει ή δεν πρέπει να επιτραπεί στην Ρ Ου να κάνει χρήση του φορολογικού πλεονεκτήματος. Η όποια άποψη του Δικαστηρίου για το ζήτημα του επιλεκτικού χαρακτήρα δεν θα είναι δεσμευτική για τη διαδικασία ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου και θα έχει εκ φύσεως υποθετικό χαρακτήρα.

45. Δεύτερον, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ της υπό κρίση περιπτώσεως και υποθέσεων, όπως η υπόθεση *Paint Graphos* κ.λπ.³³ η οποία αφορούσε καταρχήν νέες ενισχύσεις. Στην υπόθεση εκείνη, η απόφαση του Δικαστηρίου είχε ευθείες συνέπειες για την έκβαση της δίκης ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου: τα αμφισβητούμενα μέτρα δεν θα μπορούσαν να τεθούν σε εφαρμογή αν χαρακτηρίζονταν ως ενίσχυση και, επομένως, υπήρχε υποχρέωση τηρήσεως των άμεσης εφαρμογής διατάξεων περί *standstill*³⁴. Εντούτοις, τα ανωτέρω δεν ισχύουν στην υπό κρίση περίπτωση η οποία αφορά υφιστάμενη ενίσχυση.

46. Τρίτον, το εθνικό δικαστήριο έκανε μνεία της αποφάσεως της Επιτροπής³⁵ που αφορούσε ορισμένα γερμανικά φορολογικά μέτρα τα οποία κρίθηκαν ασύμβατα με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων³⁶. Σε αντίθεση με την υπό κρίση περίπτωση, η υπόθεση αυτή αφορούσε μη κοινοποιηθείσα νέα ενίσχυση (η επίμαχη νομοθεσία είχε ψηφιστεί τον Ιούλιο του 2009 και ίσχυε αναδρομικώς από 1ης Ιανουαρίου 2008).

47. Τέταρτον, δεδομένου ότι η περίοδος *standstill* κατ' άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ δεν έχει σημασία για την υπό κρίση υπόθεση, το ζήτημα κατά πόσον η Ρ Ου επιτρέπεται να μεταφέρει και να συμψηφίζει τις επίμαχες ζημίες προϋποθέτει την ερμηνεία και την εφαρμογή του εθνικού δικαίου και όχι του δικαίου της Ένωσης. Τόσο η Ρ Ου όσο και η Φινλανδική Κυβέρνηση κάνουν μνεία εθνικής

30 — Αποφάσεις της 10ης Ιανουαρίου 2006, C-344/04, IATA και ELFAA (Συλλογή 2006, σ. I-403, σκέψη 27), σχετικά με την αρμοδιότητα του Δικαστηρίου δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ όσον αφορά την ομοιόμορφη ερμηνεία του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και της 12ης Ιουνίου 2008, C-458/06, *Gourmet Classic* (Συλλογή 2008, σ. I-4207, σκέψη 20 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

31 — Απόφαση της 12ης Ιουνίου 2003, C-112/00, *Schmidberger* (Συλλογή 2003, σ. I-5659, σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

32 — Απόφαση *Banco Exterior de España* (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 23, σκέψη 20).

33 — Βλ., μεταξύ πολλών παραδειγμάτων, αποφάσεις *Riaggio* και *Paint Graphos* κ.λπ. (αμφότερες προαναφερθείσες στην υποσημείωση 2).

34 — Βλ., για παράδειγμα, απόφαση *Riaggio* (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψεις 48 και 49).

35 — Απόφαση της Επιτροπής, της 26ης Ιανουαρίου 2011, σχετικά με την κρατική ενίσχυση C 7/10 (πρώην CP 250/09 και NN 5/10) που χορηγήθηκε από τη Γερμανία «Νόμος περί φορολογίας νομικών προσώπων, ρήτρα εξυγίανσης» (*Sanierungsklausel*) (EE L 235, σ. 26). Η απόφαση αυτή έχει προσβληθεί ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε σειρά υποθέσεων: βλ. υπόθεση T-205/11.

36 — Όπως ακριβώς τα επίμαχα στην υπό κρίση περίπτωση μέτρα, η γερμανική νομοθεσία προβλέπει τη μεταφορά των ζημιών οι οποίες θα μπορούσαν να συμψηφιστούν με φορολογητέα κέρδη. Η νομοθεσία αυτή παρέχει σε προβληματικές εταιρίες τη δυνατότητα να υπαχθούν στο προβλεπόμενο σύστημα παρά την αλλαγή ιδιοκτησίας του εταιρικού κεφαλαίου.

δικαστικής απόφασης με την οποία εξετάστηκε η έννοια του όρου «ειδικές περιπτώσεις» κατά την τρίτη παράγραφο του άρθρου 122 του TVL³⁷. Η Ρ Ου και η Φινλανδική Κυβέρνηση εξηγούν ότι, αν η απόφαση αυτή εφαρμοζόταν στην υπό κρίση υπόθεση, θα επιτρεπόταν στην Ρ Ου να κάνει χρήση του φορολογικού πλεονεκτήματος. Το ζήτημα αυτό άπτεται εξ ολοκλήρου του εθνικού δικαίου και θα πρέπει να εκτιμηθεί από το εθνικό δικαστήριο.

48. Τέλος, παρατηρώ ότι το Δικαστήριο έχει στη διάθεσή του σχετικώς περιορισμένα λεπτομερή στοιχεία όσον αφορά τα επίμαχα μέτρα, το περιθώριο εκτιμήσεως που διαθέτουν οι φορολογικές αρχές για να επιτρέπουν ή να απαγορεύουν την υπαγωγή στην τρίτη παράγραφο του άρθρου 122 του TVL ή, ακόμη, τις συναφείς εκτιμήσεις πολιτικοοικονομικής φύσεως. Τα προαναφερθέντα περιορισμένα στοιχεία δεν έχουν καμία απολύτως σχέση με τη λεπτομερέστατη εξέταση στην οποία θα μπορούσε να προβεί η Επιτροπή δυνάμει του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ και των άρθρων 17 έως 19 του κανονισμού 659/1999, εφαρμόζοντας, εφόσον χρειαστεί, *mutatis mutandis* τα άρθρα 6, 7 και 9 του κανονισμού αυτού. Η διαδικασία αυτή, εφόσον κινηθεί, διεξάγεται με πλήρη σεβασμό του δικαιώματος του εμπλεκόμενου κράτους μέλους να εξηγήσει και να προασπιστεί τις ρυθμίσεις που έχει λάβει. Υπό τέτοιες συνθήκες, φρονώ πως, εν προκειμένω, δεν θα ήταν αρμόζον το Δικαστήριο να εξετάσει το ζήτημα του επιλεκτικού χαρακτήρα των μέτρων.

49. Για τους λόγους αυτούς κρίνω ότι το Δικαστήριο δεν οφείλει να απαντήσει στο δεύτερο, στο τρίτο και στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα του εθνικού δικαστηρίου.

Πρόταση

50. Επομένως, έχω την άποψη ότι το Δικαστήριο θα πρέπει να δώσει στο *Korkein hallinto-oikeus* την ακόλουθη απάντηση:

Στον βαθμό που τα επίμαχα μέτρα συνιστούν κρατική ενίσχυση, πρέπει να χαρακτηριστούν ως καταρχήν υφιστάμενη ενίσχυση υπό την έννοια του άρθρου 108, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Ως τέτοια, μπορούν να ερμηνεύονται και να εφαρμόζονται από το εθνικό δικαστήριο για όσο χρόνο η Επιτροπή δεν έχει λάβει σχετική απόφαση και δεν έχει προχωρήσει στο στάδιο της κατ' αντιπαράθεση συζητήσεως κατά το άρθρο 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ.

37 — Βλ. ανωτέρω σημείο 14 και υποσημείωση 18.